

Roma, 29 maggio 2008

OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 – Avv. XY - Curatore fallimentare della ALFA Spa. Sequestro giudiziario - art. 670 c.p.c.- trattamento tributario dei redditi prodotti dai beni oggetto di sequestro giudiziario - articoli 187 del Tuir e 5-ter del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.*

Con istanza di interpello specificata in oggetto, concernente l'interpretazione degli articoli 187 del Tuir e 5-ter del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, è stato esposto il seguente

QUESITO

Tra i beni appresi al fallimento della ALFA S.P.A sono compresi sei distributori stradali di carburante, successivamente dati in affitto dal curatore fallimentare. Per tali beni, rivendicati in giudizio da terzi, è stato disposto il sequestro giudiziario con ordinanza del giudice ordinario, che ne ha affidato la custodia e la continuazione della gestione al curatore del fallimento subentrato in un secondo momento.

Ciò premesso, quest'ultimo chiede quali siano gli adempimenti tributari cui è tenuto con riguardo ai canoni riscossi, commisurati ad una percentuale sulla quantità venduta di prodotti petroliferi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

DALL'ISTANTE

L'istante ritiene che, contrariamente al consolidato orientamento di prassi, nella fattispecie non trovano applicazione le norme sull'eredità giacente

dettate dagli articoli 187 del Tuir e *5-ter* del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. In particolare, fa presente che i beni oggetto di sequestro giudiziario sono compresi nel fallimento e che il custode giudiziario si trova ad operare, in relazione ai medesimi beni, anche nella veste di curatore fallimentare.

Di conseguenza, secondo l'istante, deve applicarsi la speciale disciplina prevista per la curatela fallimentare, e per i canoni riscossi è corretto il seguente comportamento:

a) ai fini delle imposte dirette, dichiarare il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura concorsuale con le modalità e i termini previsti dall'art. 5, comma 4, del d.P.R. n. 322 del 1998 (come modificato dal decreto legge 4 luglio 2006, n. 223). I canoni riscossi concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa come componenti positivi o negativi, secondo l'esito del contenzioso;

b) ai fini Iva, adempiere agli obblighi previsti dall'art. *74-bis*, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972;

c) come curatore fallimentare, adempiere a tutti gli obblighi del sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

PARERE DELLA DIREZIONE

Come ricordato dallo stesso istante, l'Agenzia delle entrate è più volte intervenuta in tema di trattamento tributario dei redditi derivanti dai beni sottoposti al cosiddetto "sequestro anti-mafia" di cui alla legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modifiche, e in via generale, sulla disciplina applicabile ai redditi prodotti dai beni per i quali è stato disposto il sequestro giudiziario ai sensi dell'art. 670 c.p.c..

In particolare, già la circolare del 7 agosto 2000, n. 156, aveva assimilato, appunto, il "sequestro anti-mafia" di cui alla citata legge n. 575 del 1965, all'eredità giacente, sulla base del presupposto che "I beni sequestrati, in attesa

della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredità giacente disciplinata dall'art. 131 del Tuir (n.d.r. oggi art. 187) e dall'art. 19 del d.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 (n.d.r. oggi art. 5-ter del d.P.R. n. 322 del 1998). In entrambi i casi, infatti, l'amministratore esercita in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso sia devoluto ad un soggetto che attualmente non è individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità".

Successivamente, con riguardo alla diversa fattispecie del sequestro giudiziario ex art. 670 c.p.c., la risoluzione del 13 ottobre 2003, n. 195, ha chiarito che "la provvisorietà della titolarità dei beni sequestrati si rileva anche nella fattispecie di sequestro giudiziario... nel caso di specie... un soggetto si afferma proprietario in contrasto con l'altra parte, determinando una situazione d'incertezza che si protrarrà fino alla chiusura della vicenda giurisdizionale, quando verrà individuato a titolo definitivo e con effetto retroattivo il soggetto titolare dei beni sequestrati e, quindi, l'effettivo soggetto passivo d'imposta. Il custode in pendenza di giudizio e in via provvisoria opera quale rappresentante in *incertam personam* e cura la gestione delle somme affidate alla sua custodia. Pertanto, anche nell'ipotesi prospettata trovano applicazione le regole sull'eredità giacente".

Tale indirizzo interpretativo è stato ribadito dalla recente risoluzione del 27 marzo 2007, n. 62, secondo cui, come nel "sequestro antimafia", "l'incertezza nell'individuazione del soggetto proprietario e la conseguente indisponibilità dei beni si verificano anche nei casi di sequestro giudiziario e, pertanto, simile deve essere la soluzione da adottare...".

Ciò premesso, si osserva che nel caso concreto il giudice, nel disporre il sequestro giudiziario ai sensi dell'art. 670 c.p.c. dei distributori di carburante, ha nominato custode una delle parti in causa, come previsto dall'art. 676, secondo comma, c.p.c., secondo cui " *Il giudice può nominare custode quello dei contendenti che offre maggiori garanzie e dà cauzione*".

Tale elemento non fa venir meno la situazione d'incertezza in ordine alla titolarità dei beni sequestrati, la quale costituisce il presupposto del provvedimento cautelare in questione. In proposito, si ricorda che il sequestro giudiziario è volto, tra l'altro, a garantire la custodia o la gestione temporanea di beni mobili, immobili, aziende o altre universalità di mobili quando ne sia controversa la proprietà o il possesso.

Nella fattispecie, quindi, solo con la conclusione del contenzioso sarà individuato a titolo definitivo e con effetto retroattivo il soggetto titolare dei beni sequestrati; fino a tale momento, il fallito (al pari dei terzi che hanno rivendicato in giudizio la titolarità dei beni) non è identificabile come soggetto passivo d'imposta. Conseguentemente, non è condivisibile la soluzione prospettata dall'istante che presuppone sia certa l'inclusione dei beni in questione nella massa fallimentare e, appunto, la titolarità dei beni in capo al fallito.

In base alle considerazioni sopra esposte, pertanto, si è del parere che, conformemente al parere espresso dalla Direzione regionale del ... , nel caso concreto trovano applicazione le norme sull'eredità giacente dettate dall'art. 187 del Tuir e dall'art. 5-ter del d.P.R. n. 322 del 1998.

In particolare, come precisato con circolare n. 156 del 2000 e risoluzione n. 62 del 2007, si ritiene che il custode giudiziario, nella fattispecie il curatore fallimentare, debba tenere, con riferimento ai beni custoditi, il seguente comportamento:

a) comunicare mediante raccomandata all'Ufficio locale competente, entro sessanta giorni, l'assunzione e la cessazione delle funzioni di custode giudiziario; la comunicazione di cessazione deve contenere l'indicazione dei dati identificativi del soggetto definitivamente dichiarato proprietario;

b) ai fini delle imposte dirette, presentare nei termini ordinari le autonome dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta interessati dalla custodia giudiziaria, con esclusione del periodo d'imposta nel quale essa cessa, ed effettuare i versamenti dei tributi liquidati in via provvisoria secondo l'ordinaria disciplina dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. h);

c) ai fini IVA, proseguire regolarmente l'attività in precedenza svolta come curatore fallimentare, senza aprire una nuova partita IVA, curando tuttavia di comunicare all'ufficio locale l'avvenuta variazione (con riferimento al ruolo svolto come custode giudiziario) ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972. Tenuto conto che la gestione dei beni del custode giudiziario concorre con quella dei beni del fallimento e che essa è effettuata dallo stesso soggetto, con la medesima partita IVA, seppure a differente titolo, si ritiene opportuna l'adozione di una contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972. Ne consegue l'obbligo di presentare un unico modello di dichiarazione annuale compilando tanti modelli quanti sono le contabilità tenute.

d) adempiere agli obblighi contabili e a quelli previsti dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a carico dei sostituti d'imposta, per il periodo d'imposta nel quale ha assunto le funzioni e per quelli successivi, fino al periodo d'imposta anteriore alla cessazione della custodia.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.